

13.097

**Botschaft
zur Genehmigung eines neuen
Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der
Schweiz und China**

vom 20. November 2013

Sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf zu einem Bundesbeschluss über die Genehmigung eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und China.

Wir versichern Sie, sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin, sehr geehrter Herr Ständeratspräsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

20. November 2013

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Ueli Maurer

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Das bestehende Abkommen zwischen der Schweiz und China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen¹ wurde am 6. Juli 1990 unterzeichnet und seither nicht revidiert.

Im Zuge der vom Bundesrat am 13. März 2009 geänderten Abkommenspolitik zum Informationsaustausch nahmen die Schweiz und China 2010 Verhandlungen auf, um das Doppelbesteuerungsabkommen zu revidieren. Im bisherigen Abkommen ist die Amtshilfe in Steuersachen auf Informationen beschränkt, die zur ordnungsgemässen Anwendung des Abkommens und zur Vermeidung von Missbräuchen notwendig sind.

Es wurde vereinbart, das Abkommen vollständig zu revidieren und ein neues Abkommen abzuschliessen, das das Abkommen von 1990 ersetzt. Nebst der Vereinbarung einer Bestimmung über den Informationsaustausch in Steuersachen nach dem internationalen Standard konnten im neuen Abkommen auch in zahlreichen anderen Punkten die Bestimmungen an die heutige Abkommenspolitik der Schweiz angepasst werden. Zu erwähnen sind namentlich die Verbesserungen bei der Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sowie von internationalen Beförderungsleistungen schweizerischer Seeschiff- und Luftfahrtunternehmen.

Das Abkommen wurde am 25. September 2013 in Peking unterzeichnet.

Die Kantone und die interessierten Wirtschaftskreise haben den Abschluss dieses Abkommens begrüsst.

¹ SR 0.672.924.91

Botschaft

1 **Allgemeine Überlegungen über die Weiterentwicklung der Abkommenspolitik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

Doppelbesteuerungsabkommen sind ein wichtiges Mittel der Steuerpolitik. Gute Abkommen erleichtern die Tätigkeit unserer Exportwirtschaft, fördern Investitionen in der Schweiz und tragen damit zum Wohlstand in der Schweiz und im Partnerland bei.

Die Politik der Schweiz im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen richtet sich seit jeher nach dem Standard der OECD, weil dieser am besten geeignet ist, das Wohlstandsziel zu erreichen. Sie zielt hauptsächlich darauf ab, die Zuständigkeiten bei der Besteuerung natürlicher und juristischer Personen klar zuzuweisen, die Quellensteuer auf Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren möglichst tief zu halten und allgemein Steuerkonflikte zu verhindern, die sich auf international tätige Steuerpflichtige nachteilig auswirken könnten. Dabei musste die Schweiz schon immer den goldenen Mittelweg zwischen günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen im eigenen Land einerseits und internationaler Anerkennung ihrer Steuerordnung andererseits finden. Gute Schweizer Lösungen können wertlos werden, wenn sie international keine Anerkennung finden.

2 **Ausgangslage, Verlauf und Ergebnis der Verhandlungen**

Zwischen der Schweiz und China besteht ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.924.91, nachfolgend «Abkommen 1990»). Es wurde am 6. Juli 1990 unterzeichnet. Die Schweiz war damals eines der ersten Länder, das mit der Volksrepublik China ein Doppelbesteuerungsabkommen hat abschliessen können.

Seither hat sich China sehr stark verändert. China ist zur zweitgrössten Volkswirtschaft der Welt aufgestiegen. Es verfügt über sehr hohe Devisenreserven und exportiert mehr Güter als jedes andere Land. Umwälzungen haben in China auch im regulatorischen Bereich stattgefunden. Ein wichtiger Auslöser dazu war der Beitritt zur WTO im Jahr 2001. Dieser Beitritt hat China unter anderem dazu bewogen, ein neues Unternehmenssteuergesetz zu schaffen. Das Gesetz ist im Jahr 2008 in Kraft getreten und gilt als Meilenstein in der jüngeren Steuergeschichte Chinas.

Im Gleichschritt mit dem Aufstieg Chinas haben sich dessen wirtschaftliche Beziehungen zur Schweiz entwickelt. So ist China seit 2010 der wichtigste Handelspartner der Schweiz in Asien und ein bedeutsamer Exportmarkt und Investitionsplatz.

China hat unterdessen mit gewissen Staaten - darunter auch Mitgliedstaaten der OECD – Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die zum Teil tiefere Quellensteuersätze auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsehen als das Abkommen 1990. Tiefe Quellensteuersätze bis hin zur vollständigen Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren bilden einen Eckpfeiler der schweizerischen Abkommenspolitik. Ein weiterer Mangel des Abkommens 1990 ist

das Fehlen von Bestimmungen zur chinesischen «Business Tax» und Mehrwertsteuer auf internationalen Beförderungsleistungen, Steuern, unter deren Folgen schweizerische Seeschiff- und Luftfahrtunternehmen leiden.

Aus diesen Gründen ist der Vorschlag von China im November 2010, Verhandlungen zur Anpassung des Doppelbesteuerungsabkommens in verschiedenen Bereichen und zur Verankerung eines Artikels über den Informationsaustausch nach dem internationalen Standard aufzunehmen, auf schweizerischer Seite auf grosses Wohlwollen gestossen.

Angesichts des Anpassungsbedarfs zahlreicher Bestimmungen, nicht zuletzt hervorgerufen durch den gemeinsamen Wunsch, obsolet gewordene Bestimmungen zu streichen, haben sich die beiden Länder darauf geeinigt, anstelle einer Teilrevision eine Totalrevision des Doppelbesteuerungsabkommens anzustreben.

Das neue Abkommen (nachfolgend «DBA-CN») wurde am 25. September 2013 in Peking unterzeichnet.

Wie das Abkommen 1990 findet das DBA-CN auf das Gebiet der Volksrepublik China Anwendung, ohne die beiden Sonderverwaltungszone Hongkong und Macao und ohne das Gebiet, das durch die Behörden von Taiwan (Chinesisches Taipei) verwaltet wird.

3 Würdigung

Die Erwartungen an das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit China werden erfüllt. Insbesondere konnte eines der Hauptziele, die Senkung der Quellensteuersätze auf Dividenden und auf Lizenzgebühren, erreicht werden.

Der Quellensteuersatz auf Dividenden an Gesellschaften aus Beteiligungen mit einem Kapitalanteil von mindestens 25 Prozent beträgt nicht mehr 10 Prozent wie bis anhin, sondern nur noch 5 Prozent, und Dividenden an gewisse Einrichtungen, wie den chinesischen Staatsfonds oder die Nationalbank, sind von der Quellenbesteuerung vollständig befreit. Dies wird zu einer wesentlichen Förderung von grenzüberschreitenden Investitionen beitragen.

Die vereinbarte Reduktion des Quellensteuersatzes auf Lizenzgebühren von 10 Prozent auf 9 Prozent sollte angesichts der beträchtlichen und zunehmenden Bedeutung von Immaterialgütern zu spürbaren Einsparungen – ausgedrückt nicht in Prozenten, sondern in absoluten Zahlen – führen. Ausserdem können die Kantone voraussichtlich mit Mehreinnahmen rechnen, weil tiefere Quellensteuern auf Lizenzgebühren aus China sich grundsätzlich in geringeren Beträgen an pauschaler Steueranrechnung niederschlagen werden.

Ausserdem enthält das DBA-CN Missbrauchsbestimmungen, deren Ziel es ist, steuerlich motivierte Strukturen zu verhindern.

In Zukunft darf China auf internationalen Beförderungsleistungen von Schweizer Seeschiff- und Luftfahrtunternehmen keine «Business Tax» oder Mehrwertsteuer mehr erheben. Dies stellt eine weitere Verbesserung des Doppelbesteuerungsabkommens mit China dar. Schliesslich steht die neue Bestimmung über den Informationsaustausch in Einklang mit dem internationalen Standard und der schweizerischen Abkommenspolitik in diesem Bereich.

Das DBA-CN stellt insgesamt ein gutes und zugleich ausgewogenes Resultat dar, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen wird. Die Kantone und interessierten Wirtschaftsverbände haben das DBA-CN begrüsst.

4 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln des Abkommens

Das DBA-CN folgt sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht dem OECD-Musterabkommen sowie der Abkommenspolitik der Schweiz in diesem Bereich. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich darauf, die wichtigsten Abweichungen gegenüber dem OECD-Musterabkommen, dem Abkommen 1990 und der schweizerischen Abkommenspolitik zu erläutern.

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern

Die unter das Abkommen fallenden chinesischen Steuern umfassen die Einkommenssteuer von natürlichen Personen («individual income tax») und die Gewinnsteuer von Unternehmen («enterprise income tax»).

Anders als in der Schweiz werden in China die verschiedenen Arten von Einkünften von natürlichen Personen nicht zusammengerechnet und dann der Besteuerung unterworfen. Vielmehr werden sie je separat besteuert. Dabei kommt oft ein proportionaler und kein progressiver Steuersatz zur Anwendung. Allgemein kennt das chinesische Steuersystem auch nur wenige Abzugsmöglichkeiten. In der Regel kann die Bemessungsgrundlage nur mit einem für alle geltenden, festen Betrag geschmälert werden. Abzüge, die dazu dienen, die besonderen Verhältnisse einer steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen, wie zum Beispiel Familienlasten, werden in China keine gewährt.

Die Besteuerung der Gewinne von Unternehmen hingegen ist in China ähnlich wie in der Schweiz geregelt: Es gilt das Prinzip der Steuerbarkeit der weltweiten Einkünfte, wobei für Dividenden Ausnahmen vorgesehen sind, um wirtschaftliche Mehrfachbelastungen zu vermeiden. Die Gewinne eines Unternehmens unterliegen in China einem proportionalen Steuersatz von 25 Prozent.

China kennt keine Vermögenssteuern. Sollte China eines Tages dennoch eine Vermögenssteuer einführen und käme es dadurch zu Doppelbesteuerungen, sieht Ziffer 1 des Protokolls zum DBA-CN vor, dass diese Steuer automatisch in den Anwendungsbereich des Abkommens fällt.

Auch im DBA-CN ist im Katalog der unter das Abkommen fallenden Steuern die chinesische «Business Tax» nicht aufgeführt. China erachtet diese Steuer als indirekte Steuer. Zwar kennt China ein ähnliches Mehrwertsteuersystem wie die Schweiz; viele Dienstleistungen unterliegen indessen nicht der Mehrwertsteuer, sondern der «Business Tax». Die «Business Tax» ist eine lokale Steuer. Sie wird erhoben, wenn entweder die dienstleistungsempfangende oder -erbringende Person in China ansässig ist, unabhängig davon, wo die Dienstleistungen erbracht werden.

Dieser Artikel wurde an das OECD-Musterabkommen sowie an die Schweizer Abkommenspolitik angepasst. Insbesondere enthält das DBA-CN den zweiten Satz von Absatz 1 aus dem OECD-Musterabkommen. Dieser Satz ist für ausländische natürliche Personen von besonderer Bedeutung, die in China mehr als ein Jahr, aber weniger als fünf Jahre wohnen. Denn diese Personen müssen in China nicht ihre weltweiten, sondern nur die aus China stammenden Einkünfte versteuern. Könnten solche Personen auf Einkünften aus dem Ausland Entlastungen aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in Anspruch nehmen, käme es zu Fällen von ungewollter doppelter Nichtbesteuerung.

Mit dem aus dem OECD-Musterabkommen übernommenen Satz in Absatz 1 wird klargestellt, dass die Schweiz solche Personen für Zwecke des DBA-CN nicht als in China ansässig betrachten muss. Folglich muss die Schweiz auf entsprechenden Einkünften keine Entlastung ihrer Steuern gewähren. Solche Personen können somit insbesondere keine Rückerstattung der schweizerischen Verrechnungssteuer auf Dividenden und Zinsen verlangen, und auch ihre Vorsorgeleistungen aus der Schweiz bleiben quellensteuerbelastet.

Die Definition der Betriebsstätte im DBA-CN ist für Schweizer Unternehmen von besonderem Gewicht. Denn im Gegensatz zur Schweiz stellt China allgemein sehr geringe Anforderungen an die Begründung einer Betriebsstätte. Insbesondere kennt China die sogenannte Dienstleistungsbetriebsstätte. Das bedeutet, dass das bloss Erbringen von Dienstleistungen in China zu einer Betriebsstätte führt, auch wenn dem ausländischen Unternehmen in China keine feste Geschäftseinrichtung zur Verfügung steht. Gemäss innerstaatlichem Recht setzt eine Dienstleistungsbetriebsstätte auch keine Mindestdauer der Tätigkeit vor Ort voraus.

Insgesamt hat sich Artikel 5 im DBA-CN gegenüber dem Abkommen 1990 nur wenig verändert: Nach wie vor stützt sich der Begriff der Betriebsstätte auf das OECD-Musterabkommen und die Schweizer Abkommenspolitik. Ausserdem ist die Dienstleistungsbetriebsstätte mit neuem Wortlaut, aber materiell unverändert weiterhin enthalten (Abs. 4).

Eine Dienstleistungsbetriebsstätte liegt vor, wenn die entsprechenden Tätigkeiten innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten insgesamt länger als 183 Tage andauern. China verlangt von allen seinen Abkommenspartnern die Aufnahme der Dienstleistungsbetriebsstätte. Folglich stellt die Übernahme der Dienstleistungsbetriebsstätte mit der bisherigen Mindestdauer in das DBA-CN keinen Negativpunkt dar.

China wollte den Ausdruck «für das gleiche oder ein damit zusammenhängendes Projekt» in Absatz 4 streichen. Dies hätte zu einer Lockerung der Anforderungen an die Einhaltung der Mindestdauer geführt. China hätte in diesem Fall Schweizer Unternehmen mitunter auch dann besteuern können, wenn sie Dienstleistungen in China im Rahmen von voneinander unabhängigen und weniger als 183 Tage dauernden Projekten erbringen. Die Schweiz konnte diesem Ansinnen allerdings entgegenreten. So setzt das Vorliegen einer Dienstleistungsbetriebsstätte weiterhin voraus, dass die Dienstleistungen für das gleiche oder ein damit zusammenhängendes Projekt erbracht werden und die nötige Dauer aufweisen.

Überdies konnte mit China vereinbart werden, die Mindestdauer bei der Baustellenbetriebsstätte von sechs auf zwölf Monate in Absatz 3 zu erhöhen. Damit ist das DBA-CN in diesem Punkt mit dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspolitik konform.

Art. 7 Unternehmensgewinne

Die OECD hat im Jahr 2010 neue Regeln hinsichtlich der Besteuerung von Unternehmensgewinnen und deren Zuteilung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte eingeführt. Während die Schweiz diese neuen Regeln in ihrer Abkommenspolitik aufgenommen hat, kann China sie derzeit nicht umsetzen. Die Delegationen einigten sich daher, den Wortlaut von Artikel 7 aus dem Abkommen 1990 ins DBA-CN zu übernehmen.

Art. 8 Seeschifffahrt und Luftfahrt

Der Artikel 8 selber bleibt unverändert. Es wurde aber eine Bestimmung in das Protokoll zum DBA-CN zu diesem Artikel aufgenommen (Ziff. 4). Sie regelt die Erhebung von Mehrwertsteuern und der chinesischen «Business Tax» auf internationalen Beförderungsleistungen mit Seeschiffen und Luftfahrzeugen. Es handelt sich um eine spezifische Lösung in diesem Bereich, die nichts daran zu ändern vermag, dass diese beiden Steuerarten nicht in den Anwendungsbereich des Abkommens fallen.

Die Bestimmung wurde auf Ersuchen der Schweiz eingeführt. Sie sieht vor, dass in Zukunft auf internationalen Beförderungsleistungen von Schweizer Unternehmen keine «Business Tax» mehr erhoben werden darf. Darüber hinaus müssen sowohl China als auch die Schweiz solche Leistungen von der Mehrwertsteuer befreien und die Vorsteuern im gleichen Ausmass zum Abzug zulassen, wie es ansässige Unternehmen dürfen.

Für den Schweizer Fiskus ist diese Bestimmung lediglich klärender Natur, da internationale Beförderungsleistungen bereits aufgrund der schweizerischen innerstaatlichen Mehrwertsteuervorschriften steuerbefreit sind und zum Vorsteuerabzug berechtigen. Dafür können in China tätige schweizerische Seeschiff- und Luftfahrtunternehmen mit dieser Bestimmung von günstigen Bedingungen profitieren.

Art. 10 Dividenden

Das Abkommen 1990 sieht einen einheitlichen Residualsteuersatz von 10 Prozent auf allen Dividenden vor. Dieser Satz von 10 Prozent gilt auch im DBA-CN; gleichzeitig enthält das DBA-CN jedoch verschiedene Ausnahmen.

So beträgt der Residualsteuersatz auf Dividenden an Gesellschaften aus Beteiligungen an Gesellschaften mit einem Anteil von mindestens 25 Prozent an deren Kapital neu 5 Prozent. Von der Quellenbesteuerung gänzlich ausgenommen sind Dividenden an den Staat, an seine politischen Unterabteilungen und lokalen Körperschaften sowie an die Nationalbank.

Auch Dividenden an bestimmte vollständig der Regierung gehörende Einrichtungen sind von Quellensteuern befreit. Gemäss Ziffer 5 des Protokolls zum DBA-CN zählen dazu die «China Investment Corporation» (CIC) und der «National Council for Social Security Fund» (SSF). Während der CIC ein aus Devisenreserven finan-

zierter Staatsfonds ist, handelt es sich beim SSF um einen aus Mitteln der Regierung geschaffenen, zweckgebundenen Fonds zur Finanzierung künftiger Sozialleistungen.

Der Anteil von Staatsunternehmen an der chinesischen Wirtschaft ist sehr gross. Zwar sieht das DBA-CN in Artikel 10 Absatz 3 vor, dass die zuständigen Behörden der beiden Staaten vereinbaren können, weitere vollständig der Regierung gehörende Einrichtungen in die Liste jener Einrichtungen aufzunehmen, die Dividenden frei von Quellensteuern vereinnahmen können. Chinesische Staatsunternehmen werden sich aber nicht auf diese Bestimmung berufen können, wenn sie eine Aufnahme in diese Liste verlangen; namentlich dann nicht, wenn sie ihr Begehren einzig damit begründen, dass sie Einrichtungen sind, die vollständig der chinesischen Regierung gehören. Die zuständige Behörde der Schweiz wird in so einem Fall einer solchen Aufnahme von chinesischen Staatsunternehmen nicht zustimmen. Vielmehr wird sie verlangen, dass wie bei einem Staatsfonds noch weitere Bedingungen erfüllt sind.

Art. 11 Zinsen

Auf Zinsen beträgt der Residualsteuersatz weiterhin 10 Prozent. Allerdings wurde die Ausnahmebestimmung für Zinsen auf Forderungen des Staates und dessen Einrichtungen angepasst und erweitert. Insbesondere darf China in Zukunft auf Zinsen an die Schweizerische Nationalbank keine Quellensteuer mehr erheben.

Art. 12 Lizenzgebühren

Im Abkommen 1990 beträgt der Residualsteuersatz auf Lizenzgebühren 10 Prozent. Dabei fallen unter den Begriff der Lizenzgebühren auch Leasinggebühren. In einer Protokollbestimmung zu Artikel 12 im Abkommen 1990 ist indessen festgehalten, dass bei Leasinggebühren nur 60 Prozent der Bruttobeträge zum Residualsteuersatz besteuert werden dürfen. Dies führt dazu, dass der tatsächliche Steuersatz auf Lizenzgebühren lediglich 6 Prozent beträgt.

Das DBA-CN sieht einen Residualsteuersatz auf Lizenzgebühren von 9 Prozent vor. Da die Protokollbestimmung in Bezug auf Leasinggebühren gestrichen worden ist, gilt dieser Satz von 9 Prozent auch für Leasinggebühren. In Anbetracht der Wichtigkeit von Lizenzgebühren im engeren Sinn im Vergleich zu Leasinggebühren wurde diese Lösung von der Schweiz als vorteilhafter eingeschätzt.

Art. 13 Gewinne aus der Veräusserung von Vermögen

Bis auf den neuen Absatz 5 stimmt dieser Artikel inhaltlich mit jenem aus dem OECD-Musterabkommen, der Schweizer Abkommenspolitik und dem Abkommen 1990 überein.

Absatz 5 wurde auf Begehren von China eingeführt. Mit dieser Bestimmung kann China neu den Gewinn einer in der Schweiz ansässigen Person aus dem Verkauf einer Beteiligung an einer chinesischen Gesellschaft besteuern. Ein solches Besteuerungsrecht gilt jedoch nur, wenn die veräussernde Person zu mindestens 25 Prozent am Kapital der veräusserten Gesellschaft beteiligt gewesen ist. Dabei wird für die Beurteilung, ob die Mindestbeteiligungsquote von 25 Prozent erfüllt ist, nicht ausschliesslich auf den Tag der Veräusserung der Beteiligung abgestellt, sondern es werden die letzten zwölf Monate vor der Veräusserung miteinbezogen. Damit wird dem staffelweisen Verkauf einer Beteiligung zwecks Vermeidung der chinesischen Besteuerung Einhalt geboten.

Die Schweiz als Ansässigkeitsstaat der veräussernden Person muss aufgrund von Artikel 24 Absatz 1 Buchstabe a DBA-CN die Gewinne aus der Veräusserung der Beteiligung an der chinesischen Gesellschaft unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausnehmen. Diese Bestimmung kommt besonders in jenen Fällen zum Tragen, in denen die Voraussetzungen für den Beteiligungsabzug gemäss schweizerischem innerstaatlichem Recht, wie Mindestveräusserungsquote und Mindesthaltedauer, nicht erfüllt sind.

Art. 18 Ruhegehälter

Die Besteuerung von Ruhegehältern gemäss Artikel 18 DBA-CN ist gleich geregelt wie im OECD-Musterabkommen, in der Schweizer Abkommenspolitik und im Abkommen 1990. Allerdings wurde die bestehende Bestimmung im Protokoll zu diesem Artikel durch drei neue Protokollbestimmungen ersetzt (Ziff. 6–8).

Das chinesische Sozialversicherungssystem ist einem steten und beträchtlichen Ausbau und Wandel unterworfen. Während früher entsprechende Leistungen ausschliesslich von der Regierung ausgerichtet und aus staatlichen Einnahmen finanziert worden sind, hat sich im Laufe der letzten Jahre daneben ein auf Beiträgen von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern gestütztes System entwickelt. Dieses System wurde durch ein am 1. Juli 2011 in Kraft getretenes Gesetz umfassend reformiert. Diese neue nationale Sozialversicherungsgesetzgebung erfasst auch in China arbeitende Ausländer und Ausländerinnen. Diese Personen müssen neu Beiträge an die chinesischen Sozialversicherungen leisten; gleichzeitig haben sie Anspruch auf die Auszahlung ihrer Ruhegehälter, sobald sie das gesetzliche Rentenalter erreichen oder China vorzeitig verlassen.

Die im DBA-CN getroffene Regelung führt dazu, dass von der chinesischen Regierung ausgerichtete und aus staatlichen Einnahmen finanzierte Ruhegehälter an in der Schweiz ansässige Personen neu ausschliesslich in China besteuert werden dürfen. Für Ruhegehälter, die aus Beiträgen von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern finanziert worden sind, gibt es hingegen keine Änderung: Die Schweiz als Ansässigkeitsstaat des Empfängers oder der Empfängerin solcher Leistungen hat weiterhin das ausschliessliche Besteuerungsrecht.

In Bezug auf Leistungen einer schweizerischen Vorsorgeeinrichtung an eine in China ansässige Person sieht die Situation unter dem DBA-CN wie folgt aus: Nur Einkünfte aus der beruflichen Vorsorge (2. Säule) stellen Ruhegehälter im Sinne von Artikel 18 dar. Leistungen aus der AHV und der IV (1. Säule) sowie aus der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) gelten gemäss aktueller Praxis als sogenannte andere Einkünfte im Sinne von Artikel 21. Da sowohl Artikel 18 als auch Artikel 21 dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers oder der Empfängerin das ausschliessliche Besteuerungsrecht einräumen, sind indessen die Steuerfolgen für alle diese Leistungen an in China ansässige Personen die gleichen: Die Schweiz darf auf ihnen keine Quellensteuer erheben, ausser die entsprechenden Einkünfte unterliegen in China keiner tatsächlichen Besteuerung. Dieser Vorbehalt der tatsächlichen Besteuerung in China gilt hinsichtlich der Leistungen aus der beruflichen Vorsorge uneingeschränkt, und zwar aufgrund der Bestimmung in Ziffer 7 des Protokolls zum DBA-CN; hinsichtlich der Leistungen aus der Säule 3a gilt der Vorbehalt hingegen nur, wenn aufgrund des zweiten Satzes von Artikel 4 Absatz 1 DBA-CN der Empfänger oder die Empfängerin in China für Zwecke des DBA-CN nicht als ansässig gilt (vgl. Erläuterungen zu Art. 4).

Die Bestimmungen über die Besteuerung von Studierenden, Lehrlingen, Professorinnen und Professoren sowie Lehrerinnen und Lehrern werden mit den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens sowie mit der schweizerischen Abkommenspolitik in Einklang gebracht. So enthält das DBA-CN im Gegensatz zum Abkommen 1990 keine Sonderbestimmung mehr für Gastprofessoren und -lehrer, und auch die Sonderbestimmung über die Besteuerung von Einkünften von Studierenden aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit fällt dahin. Alle diese Einkünfte fallen in Zukunft in den Anwendungsbereich von Artikel 15 (Unselbstständige Arbeit).

Mit Artikel 21 wird in Übereinstimmung mit dem OECD-Musterabkommen und der schweizerischen Abkommenspolitik eine Bestimmung über die Besteuerung von sogenannten anderen Einkünften in das DBA-CN aufgenommen. Gemäss dieser Bestimmung dürfen Einkünfte, für die es keine eigenen Zuteilungsnormen gibt oder die aus einem Drittstaat stammen, grundsätzlich nur dort besteuert werden, wo der Empfänger oder die Empfängerin dieser Einkünfte ansässig ist. Mit der Verankerung dieses Artikels wird sichergestellt, dass solche Einkünfte in den Anwendungsbereich des Abkommens fallen, und Doppelbesteuerungen können so vermieden werden.

In Absatz 3 wurde auf Antrag von China eine Bestimmung in das DBA-CN eingefügt, die zur Anwendung kommt, wenn die Höhe der unter Artikel 21 fallenden Einkünfte dem Drittvergleich nicht standhält. Mit dieser Bestimmung wird das Prinzip der ausschliesslichen Steuerbarkeit von anderen Einkünften im Ansässigkeitsstaat eingeschränkt: Der Quellenstaat erhält in solchen Fällen ein Besteuerungsrecht auf dem überschüssenden Teil der Einkünfte. Das DBA-CN ist nicht das einzige Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit einer Bestimmung gemäss Absatz 3. Vielmehr ist diese Bestimmung beispielsweise auch in den Abkommen mit dem Vereinigten Königreich, Japan und Korea enthalten. Im Kommentar zum OECD-Musterabkommen wird die Aufnahme dieser Bestimmung in das Doppelbesteuerungsabkommen empfohlen, wenn Länder auf Schwierigkeiten bei der Behandlung von Einkünften aus strukturierten Finanzinstrumenten stossen, bei denen die Vertragsparteien nicht voneinander unabhängig sind.

Artikel 23 DBA-CN hält die Anwendbarkeit von Missbrauchsbestimmungen gemäss innerstaatlichem Recht fest. Gleichzeitig stellt er indessen klar, dass solche Missbrauchsbestimmungen nur dann anzuwenden sind, wenn sie nicht zu einer Besteuerung führen würden, die dem DBA-CN widerspricht. Eine Missbrauchsbestimmung im Sinne von Artikel 23 DBA-CN stellt zum Beispiel die steuerliche Qualifikation von Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttungen in Situationen von verdecktem Eigenkapital gemäss innerstaatlichem Recht dar.

Daneben enthält das DBA-CN spezifische Missbrauchsbestimmungen in den Artikeln über die Besteuerung von Dividenden (Art. 10), Zinsen (Art. 11), Lizenzgebühren (Art. 12) und anderen Einkünften (Art. 21). Gemeinsam an diesen Bestimmungen ist deren Ziel, steuerlich motivierte Strukturen zu verhindern.

Art. 24 Vermeidung der Doppelbesteuerung

China vermeidet die Doppelbesteuerung auch unter dem DBA-CN mittels Anrechnungsmethode.

Neu wird aber die sogenannte indirekte Steueranrechnung («underlying tax credit») erst ab einer Beteiligungsquote von 20 Prozent und nicht bereits ab einer solchen von 10 Prozent gewährt. Im Unterschied zur direkten Steueranrechnung geht es bei der indirekten Steueranrechnung nicht um die Vermeidung der rechtlichen Doppelbesteuerung, sondern bloss um die Linderung der wirtschaftlichen Mehrfachbelastung. China hat auf dieser Erhöhung bestanden, weil auch das chinesische innerstaatliche Steuerrecht in diesen Fällen eine Mindestquote von 20 Prozent vorsieht. China wird somit bei Dividendenzahlungen einer schweizerischen Gesellschaft die auf dem Gewinn, mit welchem die Dividende finanziert worden ist, geschuldete schweizerische Gewinnsteuer anrechnen, sofern die chinesische Gesellschaft mindestens 20 Prozent der Anteile an der schweizerischen Gesellschaft hält.

Die Schweiz wendet für die Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt an. Die Doppelbesteuerung in Bezug auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren wird in der Schweiz mittels pauschaler Steueranrechnung vermieden. Das Abkommen 1990 sieht in Artikel 23 Absatz 2 Buchstabe c eine sogenannte fiktive Steueranrechnung für gewisse Arten von Zinsen und Lizenzgebühren aus China vor. Dabei wird die Schweiz verpflichtet, eine Steueranrechnung in Bezug auf solche Zinsen und Lizenzgebühren in der Höhe von 10 Prozent zu gewähren, selbst wenn diese Zahlungen in China keiner oder nur einer tieferen Quellensteuer unterliegen. Auf Wunsch der Schweiz wird das DBA-CN keine solche Bestimmung mehr enthalten.

Art. 26 Verständigungsverfahren

Dieser Artikel entspricht jenem im Abkommen 1990. Insbesondere lässt die chinesische Abkommenspolitik keine Aufnahme einer Schiedsklausel in das DBA-CN zu.

Art. 27 Informationsaustausch

Das DBA-CN enthält eine Bestimmung über den Informationsaustausch nach dem internationalen Standard. Die nachfolgenden Ausführungen gehen lediglich auf einzelne Punkte in Artikel 27 DBA-CN sowie der dazugehörigen Protokollbestimmung (Ziff. 9) ein.

Wie in den Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit diversen anderen Staaten sowie im OECD-Musterabkommen gilt die Bestimmung über den Informationsaustausch für sämtliche Steuern. Der Geltungsbereich ist somit nicht auf die unter das Abkommen fallenden Steuern beschränkt.

China wurde anlässlich der Verhandlungen darüber informiert, dass einem Amtshilfeersuchen, das auf illegal beschafften Daten (einer Bank) beruht, keine Folge geleistet wird.

Die Bestimmungen von Artikel 27 werden im Protokoll zum Abkommen (Ziff. 9) konkretisiert.

Es regelt unter anderem im Detail die Voraussetzungen, die ein Auskunftersuchen erfüllen muss (Buchstabe b erster Abschnitt). Notwendig sind insbesondere die Identifikation der betroffenen steuerpflichtigen Person sowie, soweit bekannt, Name

und Adresse der Person (z.B. eine Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet. Ebenso hält das Protokoll zum Abkommen fest, dass diese Voraussetzungen nicht formalistisch ausgelegt werden dürfen (Buchstabe b zweiter Abschnitt).

Gemäss dem internationalen Standard ist der Informationsaustausch auf konkrete Anfragen beschränkt. Dazu gehören nach dem weiterentwickelten OECD-Standard auch konkrete Anfragen, die auf eine genau definierte Gruppe von Steuerpflichtigen abzielen, bei denen davon ausgegangen werden muss, dass sie ihren Steuerpflichten im ersuchenden Staat nicht nachgekommen sind. Die Schweiz kann nach dem DBA-CN solchen Ersuchen Folge leisten. Mit detaillierten Angaben zur Gruppe der Steuerpflichtigen, die es dem ersuchten Staat ermöglichen, die konkret betroffenen Personen zu bestimmen, kommt der ersuchende Staat dem Erfordernis der Identifikation der vom Ersuchen betroffenen steuerpflichtigen Personen nach (Buchstabe b erster Abschnitt). Eine solche Auslegung gebietet die Auslegungsklausel (Buchstabe b erster Abschnitt i.V.m. Buchstabe b zweiter Abschnitt), die die Vertragsstaaten zu einer Auslegung der Erfordernisse an ein Ersuchen mit dem Ziel eines möglichst weit gehenden Informationsaustausches verpflichtet, ohne dass «fishing expeditions» zuzulassen sind. Die notwendige Grundlage zur Beantwortung von Gruppenersuchen wurde im innerstaatlichen Recht der Schweiz durch den Erlass des Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012 geschaffen (SR 672.5).

Art. 29 Inkrafttreten

Die Bestimmungen des DBA-CN finden Anwendung auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Kalenderjahres beginnen. Das gilt auch für die Bestimmungen zum Informationsaustausch.

Das Abkommen 1990 ist nicht mehr anwendbar, und zwar ab dem Tag, an dem die Bestimmungen des DBA-CN Anwendung finden. Für die Vorjahre gilt daher weiterhin das Abkommen 1990.

5 Finanzielle Auswirkungen

Die Reduktion der Quellensteuer auf Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen beziehungsweise deren Befreiung für Dividenden an gewisse Einrichtungen hat grundsätzlich steuerliche Einbussen zur Folge. Dies gilt ebenso für die Ausnahmen von der Quellenbesteuerung, die für Zinsen vorgesehen sind. Sie führen jedoch zu einer Standortverbesserung und damit grundsätzlich zu zusätzlichen Steuereinnahmen. Ausserdem führen die Reduktion der Quellensteuer auf Lizenzgebühren sowie die Abschaffung der fiktiven Steueranrechnung für gewisse Arten von Zinsen und Lizenzgebühren dazu, dass die Schweiz vom Prinzip her geringere Beträge an pauschaler Steueranrechnung und keine fiktive Steueranrechnung mehr leisten muss. Über die Höhe der steuerlichen Einbussen und Mehreinnahmen liegt keine Schätzung vor.

Insgesamt trägt das DBA-CN in positiver Weise zur Beibehaltung und zum Ausbau der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen bei. Es unterstützt damit die wesentlichen Ziele der schweizerischen Aussenhandelspolitik.

Verfassungsgrundlage für das DBA-CN ist Artikel 54 der Bundesverfassung (BV; SR 101), der die Zuständigkeit für auswärtige Angelegenheiten dem Bund zuweist. Nach Artikel 166 Absatz 2 BV ist die Bundesversammlung für die Genehmigung des DBA-CN zuständig. Gemäss Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d BV unterstehen dem fakultativen Referendum völkerrechtliche Verträge, die unbefristet und unkündbar sind, den Beitritt zu einer internationalen Organisation vorsehen oder wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert. Das DBA-CN ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann aber jederzeit unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten auf das Ende eines Kalenderjahrs gekündigt werden. Es sieht keinen Beitritt zu einer internationalen Organisation vor. In Anlehnung an Artikel 22 Absatz 4 des Parlamentsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (SR 171.10) gilt eine Bestimmung eines Staatsvertrags dann als rechtsetzend, wenn sie auf unmittelbar verbindliche und generell-abstrakte Weise Pflichten auferlegt, Rechte verleiht oder Zuständigkeiten festlegt.

Die neue Bestimmung zum Informationsaustausch gemäss dem Standard der OECD stellt eine gewichtige Neuerung der schweizerischen Abkommenspolitik im Bereich der Doppelbesteuerung dar. Das Abkommen enthält damit wichtige neue Bestimmungen im Sinne von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV. Der Bundesbeschluss über die Genehmigung des am 25. September 2013 unterzeichneten DBA-CN wird daher dem fakultativen Staatsvertragsreferendum für völkerrechtliche Verträge nach Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d Ziffer 3 BV unterstellt.

